

Debenza IMU e occupazione abusiva dell'immobile: alcune riflessioni a margine di una recente sentenza di merito

IMU debt and unauthorized occupation of the property: some observations alongside a recent decision of a tax court

di Andrea Purpura – 25 ottobre 2021

Abstract

Il presente contributo analizza - in chiave perlopiù critica - una recente sentenza della CTR del Lazio ad avviso della quale l'occupazione abusiva d'un immobile non costituirebbe una "causa atipica" di esenzione dal versamento dell'IMU. L'arresto di merito sembrerebbe meritare particolare attenzione non soltanto in ragione dell'illogicità di alcune argomentazioni condivise dalla Commissione ma anche in virtù di alcuni, potenziali, profili d'incompatibilità del provvedimento di secondo grado con il dettato costituzionale ed elementi di contrasto con altra giurisprudenza in precedenza intervenuta su tematiche affini a quella caratterizzante il caso di specie.

Parole chiave: IMU, occupazione abusiva dell'immobile, esenzione

Abstract

This contribution analyzes - mostly on a critical level - a recent ruling by the CTR of Lazio by which the illegal occupation of a property would not represent an "atypical cause" of exemption from the payment of IMU (property tax). The specific circumstance would seem to deserve particular attention not only because some of the arguments shared by the Commission appear to be illogical but also by virtue of some, potential, incompatibility profiles of the second-degree measure with the constitutional provisions and elements of contrast with other jurisprudence previously applied on similar issues as one characterizing the present case.

Keywords: *property tax, unauthorized occupation of the property, tax exemption*

SOMMARIO: **1.** Breve inquadramento fattuale e delle questioni controverse - **2.** Il "possesso" come "esercizio del diritto"?: la prospettiva della CTR - **3.** Quale compatibilità con il principio di capacità contributiva ed il principio di eguaglianza? - **4.** Divergenze con altra giurisprudenza di merito e di legittimità - **5.** Due brevi considerazioni conclusive di ordine sistematico.

1. Recente giurisprudenza di merito è tornata a pronunciarsi in tema di soggettività passiva ai fini IMU in caso di occupazione abusiva dell'immobile. Lo ha fatto la CTR del Lazio con sentenza n. 2858 dell'8 giugno 2021, statuendo il principio di diritto in

ragione del quale, nel caso di occupazione abusiva di un immobile, la temporanea perdita del possesso da parte del proprietario non farebbe venir meno l'obbligo di versamento dell'IMU. In altre parole, ad avviso della Corte di merito, l'abusiva occupazione dell'immobile non può essere considerata “*una sorta di causa atipica di esenzione dal pagamento del tributo*”, rimanendo, pertanto, impregiudicata la debenza IMU in capo al formale proprietario dell'immobile. Il provvedimento in parola - ed il relativo principio di diritto - apre a diversi interrogativi e ad altrettante perplessità che meritano, in quanto tali, d'essere di seguito individuate ed esaminate. Non sembrano convincere a pieno, infatti, le argomentazioni addotte dai Giudici di merito, in quanto da un lato non sembrerebbero cogliere a pieno (i) il concetto di “*possesso*” rilevante ai fini della debenza IMU; dall'altro, parrebbero confliggere (i) con i precetti costituzionali di cui agli artt. 53 e 3 Cost., (ii) con altra, antecedente, giurisprudenza di merito e di legittimità e, in definitiva, (iii) con la realtà giuridica e, prima ancora, di fatto, di cui il Collegio avrebbe dovuto tener necessariamente conto in sede di formulazione ed emanazione della sentenza.

2. Ebbene, dal punto di vista metodologico, punto di partenza della nostra riflessione deve essere necessariamente l'individuazione del perimetro del concetto di “*possesso*”. A tal scopo, deve richiamarsi l'art. 8 D.Lgs. n. 23/2011, a mente del quale “*L'imposta municipale propria ha per presupposto il possesso di immobili diversi dall'abitazione principale*”.

A primo acchito, il dato testuale della norma in parola non sembrerebbe prestarsi ad interpretazioni diverse da quelle suggerite letteralmente dal legislatore. In questa prospettiva, la condizione affinché taluno possa essere legittimamente chiamato al versamento dell'IMU in quanto soggetto passivo dovrebbe individuarsi nel possesso esercitato - o quantomeno, potrebbe aggiungersi, esercitabile - sul bene immobile. Da ciò discende che dirimente, rispetto ai fini della questione in esame, sembrerebbe essere il tratteggiamento dei confini di operatività del concetto di “*possesso*” che qui assume le sembianze di canone attraverso cui valutare il sorgere o meno della soggettività passiva ai fini IMU (sul punto, si rinvia all'analisi condotta da PAPARELLA F., *Le incertezze della Corte di Cassazione in merito all'individuazione del soggetto passivo dell'IMU nel caso di risoluzione anticipata del contratto di leasing*, in *Riv. dir. trib.* 2020, 2, 90 ss.).

Con riferimento a questo punto - *ex se* dirimente - la CTR del Lazio sembrerebbe essere incorsa in un primo controsenso logico-argomentativo.

I Giudici di secondo grado, infatti, una volta effettuata una breve ricognizione normativa sul tema in discussione, sostenuto che “*ai fini tributari (...) i soggetti passivi dell'imposta IMU debbono essere individuati tra coloro che sono titolari del diritto di proprietà dell'immobile o di un diritto reale di godimento*”, affermato che “*il criterio previsto dal legislatore per compiere tale operazione è quello del possesso del bene*”, hanno concluso sancendo che, in ambito IMU, il soggetto possessore sarebbe da identificarsi in “*colui che esercita uno dei diritti sopra menzionati*”. I Giudici, così facendo, hanno tuttavia introdotto un elemento inferenziale che

sembrerebbe essere intimamente distante dalle conclusioni poste alla base della propria decisione. Sembrerebbe essersi implicitamente ammesso, infatti, che ai fini IMU assuma rilievo il binomio “*possesso-esercizio del diritto*”, sicché dovrebbe qualificarsi “*possessore*” chi abbia la possibilità di esercitare in modo attivo – e dunque agendo (od anche omettendo di agire) – il proprio diritto sul bene immobile. Se ciò è vero, il binomio in parola non avrebbe, tuttavia, ragion d’essere in seno al caso di specie.

Ciò essenzialmente perché, essendosi verificata una separazione tra il diritto di proprietà ed il possesso concreto sul bene a seguito dell’abusiva occupazione dell’immobile ad opera del terzo, pur non essendo venuta meno la formale riconducibilità della proprietà del bene occupato in capo alla contribuente – all’interno del cui asse patrimoniale la *res*, malgrado l’occupazione abusiva, continuerebbe comunque a sopravvivere (sulla valorizzazione della natura patrimoniale dell’IMU ai fini dell’individuazione della soggettività passiva ai fini IMU, si rinvia a RAGUCCI G., *La Corte di Cassazione si pronuncia sulla vexata quaestio dell’IMU dovuta dopo la risoluzione anticipata del contratto di leasing*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 17 luglio 2019) - non potrebbe, al contempo, dirsi che la stessa fosse in grado di esercitare sull’immobile i conseguenti diritti discendenti dalla propria qualità di proprietaria.

Assumendo, dunque, che il possesso debba essere identificato nell’esercizio del diritto sulla cosa, al venir meno di quest’ultimo, allora, non potrebbe non considerarsi cessato anche il possesso e, con ciò, dal punto di vista tributario, l’obbligo di contribuzione ai fini IMU in capo a chi, essendo stato privato della possibilità di esercitare il proprio diritto sul bene, non possa essere più considerato l’effettivo possessore dello stesso e dunque, in definitiva, il soggetto passivo IMU individuato per legge.

Da quanto affermato sembrerebbero discendere due prime conclusioni: (i) da un lato, il ragionamento condotto dalla CTR sembrerebbe essersi fermato “a metà strada” tra la corretta individuazione di quel che il soggetto possessore potrebbe concretamente essere e la corretta declinazione di detto concetto in relazione al caso in studio; (ii) dall’altro, già in ragione di dette, ultime, considerazioni, la pronuncia della CTR parrebbe essere censurabile per aver considerato soggetto passivo ai fini IMU chi non si avrebbe potuto considerare tale non tanto in virtù dell’eventuale insussistenza dell’intenzione soggettiva di esercitare sul bene i poteri tipici del proprietario (o del titolare di altro diritto reale), quanto in ragione del venir meno del potere materiale di fatto esercitato sulla cosa.

3. Oltre alle considerazioni appena condivise, la sentenza in commento sembrerebbe presentare ulteriori – per certi versi, ancor più gravi – perplessità in tema di compatibilità con i principi di capacità contributiva e di eguaglianza di cui, rispettivamente, agli artt. 53 e 3 della Costituzione.

Con specifico riferimento al dovere di cui all’art. 53 Cost., elementi di contrasto parrebbero sorgere rispetto alla necessaria effettività del principio di capacità contributiva – che, in quanto tale, dovrà essere certa (MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 261 ss.), non fittizia o presunta (AMATUCCI F.,

Principi e nozioni di diritto tributario, Torino, 2016, 34; TOSI L., *Il requisito di effettività*, in *Tratt. dir. trib.*, diretto da AMATUCCI A., Padova, 1994, 321 ss.) e da individuarsi in elementi di fatto che consentano di ricostruire in termini puntuali l'indice di potenzialità economica assunto a presupposto d'imposta (FANTOZZI A., *Diritto tributario*, 2012, Milano, 91) - ed attualità del medesimo principio, canone in ragione del quale il tributo dovrà colpire essenzialmente ricchezze che, pur se venute ad esistenza, ad esempio, nel passato, manifestino ugualmente un'attitudine alla contribuzione (GIOVANNINI A., *Capacità contributiva*, in *Enc. Giur. Treccani-Diritto on line*, 2013), da ciò discendendo che, in ottemperanza al precetto costituzionale, al sussistere di detti presupposti, ciascuno debba concorrere secondo le proprie capacità (MOSCHETTI F., *Capacità Contributiva*, in *Enc. Giur. Treccani*, 1988, 53).

Provando a declinare detti criteri generali di valutazione al caso di specie, sembrerebbe che il Comune prima e la CTR Lazio poi, non abbiano tenuto in alcuna considerazione la circostanza per la quale in capo alla contribuente non potesse configurarsi - quantomeno, limitatamente al bene immobile abusivamente occupato - alcuna capacità contributiva, né effettiva, né attuale. Il perché di quanto in parola sembrerebbe essere sufficientemente chiaro.

Ed infatti: (i) se è vero che a mente di quanto statuito dall'art. 8 D.Lgs. n. 23/2011 il presupposto dell'IMU è da individuarsi nel possesso di immobili diversi dall'abitazione principale; (ii) se è vero che il possesso legittimante il sorgere della soggettività passiva ai fini IMU, per essere effettivo, presuppone che la cosa rientri materialmente nella disponibilità individuale del possessore di talché quest'ultimo possa esercitare le prerogative discendenti dal diritto ricadente sul bene; (iii) se è vero, tuttavia, che nel caso di specie, la contribuente fosse sprovvista sia della disponibilità materiale del bene sia della possibilità di esercitare qualsivoglia diritto sulla cosa, allora l'originaria ricorrente non avrebbe dovuto essere considerata soggetto passivo ai fini IMU, stante l'assenza dei requisiti minimi affinché potesse configurarsi una situazione possessoria e, conseguentemente, una capacità a contribuire individuale.

Al contempo, la sentenza in commento sembrerebbe confliggere, si diceva, con il principio di eguaglianza recato dall'art. 3 Cost.

Il principio in parola, infatti, come noto, impone di trattare (anche dal punto di vista tributario) in modo uguale situazioni uguali, ed in modo disuguale situazioni che, per propria natura sia giuridica che fattuale, meritano di essere trattate diversamente (MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2017, 59). Ebbene, se quanto detto è corretto, ci si chiede in che modo possa considerarsi compatibile con l'ordinamento un principio di diritto - come quello recato dalla pronuncia in commento - radicalmente fondato sull'errata sovrapposizione, anche tributaria, di situazioni giuridiche strutturalmente diverse: da un lato quella di un ipotetico effettivo possessore (che, in quanto tale, potrà essere chiamato a contribuire alla pubblica spesa giusto in ragione dell'ottemperanza del requisito normativo richiesto ai fini della venuta ad esistenza dell'obbligo tributario, ovvero il possesso effettivo della *res*); dall'altro, come nel caso di specie, quello di chi possa essere considerato soltanto dal

punto di vista formale l'effettivo possessore in quanto non in grado – in virtù del fatto clandestino altrui - di esercitare i poteri e le prerogative tipiche del proprietario.

La parificazione di dette circostanze ai fini tributari sembrerebbe essere sprovvista di fondamento atteso che il primo soggetto, in quanto “*proprietario-possessore effettivo*” sarà legittimamente chiamato alla contribuzione, in ottemperanza della prescrizione dettata dall'art. 53 Cost. e delle norme che regolano il funzionamento dell'imposta municipale unica; il secondo – come accaduto, d'altra parte, nel caso oggetto di cognizione del Giudice di merito – non potrà che riconoscere alla richiesta di adempimento tributario la natura di (ulteriore) pregiudizio ingiustificatamente sofferto.

D'altra parte, in che modo potrebbe mai ritenersi ugualmente tenuto alla contribuzione chi possa atteggiarsi, nei confronti del bene, quale effettivo possessore e chi, *a contrario*, pur essendo formalmente proprietario del bene, non possa concretamente atteggiarsi come tale?

4. Ulteriore punto di valutazione attraverso cui esaminare la sentenza in analisi è costituito dalla prospettiva condivisa da altra giurisprudenza di merito e di legittimità intervenuta su tematiche affini.

Avendo riguardo al quadro “di merito” ove la sentenza in analisi s'inserisce, può rinviarsi, in primo luogo, alla sentenza della CTR Lazio, 9 dicembre 2020, n. 3937, ove si precisò che “*la possibilità di ripristinare il contatto materiale con la cosa quando lo voglia, con la conseguenza che qualora tale possibilità sia di fatto preclusa da altri o da un'obiettiva situazione dei luoghi, il solo elemento intenzionale non è sufficiente per la conservazione del possesso*”.

Analogamente, può rinviarsi, poi: (i) alla sentenza della CTP Lodi, 8 novembre 2019 n. 61, ove il Collegio di primo grado precisò che “*il sofferto spoglio clandestino, senza prova del ripristino del possesso del bene, determina il venir meno del presupposto impositivo prescritto dalla legge ai fini IMU, avuto riguardo all'impossibilità, sia giuridica che fattuale, per il legittimo possessore, di ripristinare il rapporto materiale con la cosa*”; (ii) alla sentenza della CTP Reggio Emilia, 8 luglio 2016, n. 18, con cui il Collegio di primo grado chiarì in ambito IMU che al venir meno del possesso non potrebbe ritenersi configurato il presupposto dell'imposta; (iii) alle sentenze della CTP Roma, 28 novembre e 13 dicembre 2017, rispettivamente le n. 25506 e n. 26532; nonché, in tempi più recenti, (iiii) alla sentenza della CTR Lombardia, 23 ottobre 2019, n. 4133. Aldilà della copiosità o meno di pronunce diversamente orientate rispetto a quella in studio, le pronunce ora richiamate sembrerebbero assumere valore per almeno due ordini di ragioni: *in primis*, perché in dette circostanze la possibilità o meno del possessore originario di ripristinare il contatto “*uti dominus*” con il proprio bene ha trovato spazio quale criterio necessario ai fini della determinazione dei confini del possesso (o dell'assenza di questo), e, conseguentemente, ai fini della sussistenza o meno della soggettività passiva ai fini IMU; *in secundis*, perché l'interpretazione condivisa dalla richiamata giurisprudenza sembrerebbe valorizzare quel principio di diritto - fatto proprio, seppur in modo non univoco, dalla Suprema Corte di Cassazione

- in ragione del quale il possesso dovrebbe considerarsi perduto nel momento stesso in cui sia venuta meno l'effettiva disponibilità della cosa (sul punto, cfr. Cass., sez. V, 20 marzo 2015, n. 5626, nonché Cass., sez. II, 29 gennaio 2016, n. 1723 e Cass., sez. V, 31 ottobre 2017, n. 25938). Ne discende che, secondo questa prospettiva interpretativa, la sussistenza del possesso dipenderebbe essenzialmente e visceralmente dalla disponibilità della cosa sulla quale lo stesso verrebbe ad insistere. Probabilmente, se la citata giurisprudenza fosse stata adeguatamente valorizzata dalla CTR del Lazio, quest'ultima sarebbe giunta ad una conclusione differente e, verosimilmente, più aderente alle peculiarità fattuali proprie del caso di specie.

5. In conclusione, la sentenza in commento sembrerebbe fornire spunto per la condivisione di due, ulteriori, considerazioni.

In primo luogo, la prospettiva accolta dai Giudici di secondo grado sembrerebbe assumere una connotazione evidentemente formalistica evidenziata dalla valorizzazione ai fini dell'attribuzione della soggettività passiva IMU della mera titolarità di una situazione giuridica soggettiva ricadente sul bene immobile (sul punto si rimanda, per tutti, ad. MARELLO E., *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, 2006, 182) in luogo del riconoscimento della sostanziale assenza di poteri da questo esercitabili nei confronti del bene medesimo. In altri termini, stando alla linea di ragionamento fatta propria dalla Commissione di secondo grado, a nulla rileverebbe l'oggettiva impossibilità del proprietario di dare concreta estrinsecazione al proprio diritto, né, tantomeno, l'oggettiva indisponibilità del bene scaturente dall'abusiva occupazione patita. *A contrario*, ai fini dell'assunzione dello stato di possessore (e di soggetto passivo IMU) varrebbe unicamente la formale riconducibilità del bene entro i confini di un diritto di proprietà nel concreto svuotato di ogni prerogativa e, in quanto tale, sostanzialmente inservibile.

In secondo luogo, ulteriore profilo emergente dalla sentenza esaminata attiene al bilanciamento tra l'interesse fiscale dello Stato al percepimento del tributo – interesse coincidente con il percepimento di un'entrata di dato ammontare e con il sacrificio di un determinato soggetto e di esso soltanto (DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006, 177) e la tutela del diritto del contribuente a non subire – come verificatosi nel caso di specie – un'eccessiva compressione della propria sfera giuridica e patrimoniale.

E' vero, a quest'ultima considerazione potrebbe obiettarsi che il contribuente chiamato ad adempiere l'IMU anche in caso di occupazione abusiva dell'immobile debba adempiere l'obbligo tributario stante (i) la natura civilistica della controversia con l'occupante o il concessionario inadempiente, e (ii) la conseguente possibilità di ricorrere ai rimedi civilistici previsti dall'ordinamento.

Se ciò è vero, occorre, tuttavia, chiedersi se in condizioni "patologiche" come quelle sottese al giudizio di merito esaminato, l'ordinamento non debba considerarsi tenuto a prevedere dei rimedi laddove il contribuente sia chiamato a fronteggiare un pregiudizio eccessivo concretizzantesi: (i) nell'impossibilità di servirsi e trarre beneficio dall'utilizzo diretto o indiretto del proprio bene; (ii) nel sostenimento delle

spese necessarie per rientrare nel possesso del bene; (iii) nel pregiudizio, anche psicologico, patito nel lasso di tempo necessario ai fini dell'eventuale recupero del possesso dell'immobile; (iiii) nell'adempimento dell'obbligo tributario maturato in ragione del possesso di un bene che, in quanto inutilizzabile ed inservibile, sembrerebbe meritare d'essere trattato come tale anche dal punto di vista tributario. La formulazione di una risposta ai quesiti sollevati sembrerebbe passare necessariamente dalla valorizzazione o meno ai fini IMU di due, diversi e contrapposti, profili: da un lato, l'attribuzione di rilevanza alla mera titolarità di una situazione giuridica soggettiva ricadente sul bene immobile, a prescindere, dunque, dalla concreta possibilità di disporre concretamente della *res*; dall'altro, l'attribuzione di valore esclusivamente a quest'ultima circostanza. Nel primo caso, gli interrogativi prospettati troveranno con estrema probabilità risposta negativa (essendo sufficiente, al fine di ritenere integrato il possesso, la formale titolarità di una situazione giuridica soggettiva sul bene); nella seconda eventualità, invece, i quesiti sollevati potrebbero trovare riscontro positivo, atteso che, in quest'ultima prospettiva, ai fini della debenza IMU sarebbe rilevante la possibilità di disporre concretamente del bene immobile e non la formale riconducibilità di questo entro i confini della sfera giuridica e patrimoniale di chi abbia subito l'abusiva occupazione dell'immobile.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2016, 34
- COCIANI S.F., *Attualità o declino del principio della capacità contributiva?*, *Riv. dir. trib.*, 2004, 7/8, 823 ss.
- DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006, 177
- FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Torino, 2012, 91
- GIOVANNINI A., *Capacità contributiva*, in *Enc. Giur. Treccani - Diritto on line*, 2013
- MARELLO E., *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, 2006, 182
- MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2017, 59
- MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 261 ss.
- MOSCHETTI F., *Capacità Contributiva*, in *Enc. Giur. Treccani*, 1988, 53
- PAPARELLA F., *Le incertezze della Corte di Cassazione in merito all'individuazione del soggetto passivo dell'IMU nel caso di risoluzione anticipata del contratto di leasing*, in *Riv. dir. trib.* 2020, 2, 90 ss.
- RAGUCCI G., *La Corte di Cassazione si pronuncia sulla vexata quaestio dell'IMU dovuta dopo la risoluzione anticipata del contratto di leasing*, in questa *Rivista*, 17 luglio 2019
- TOSI L., *Il requisito di effettività (in La capacità contributiva)*, in *Tratt. dir. trib.*, diretto da AMATUCCI A., Padova, 1994, 321 ss.